ETHIQUE DE L'AUDITEUR ET CAPACITE A REVELER UNE ERREUR : COMPARAISON DES AUDITEURS FINANCIERS ET OPERATIONNELS

Olivier Charpateau,
GREGOR
Institut d'Administration des Entreprises de Paris
21, rue Broca – 75005 Paris
(33)6 09 10 11 04
olivier.charpateau@neuf.fr

Résumé

Cet article présente deux comparaisons : le niveau d'éthique des commissaires aux comptes et des auditeurs de certification aéronautique français puis le niveau d'éthique et la capacité à révéler une erreur constatée. Nous avons utilisé pour cela la méthodologie du Defining Issue Test et des scénarii techniques. Les résultats montrent d'une part un niveau d'éthique similaire et, d'autre part, une capacité à révéler une erreur sensiblement différente, plus favorable aux auditeurs opérationnels. La relation entre les deux phénomènes est faible.

Mots clé : audit financier, audit opérationnel, éthique

Abstract

This paper proposes two comparisons: the ethical level of French CPA and French auditors of airworthiness certification; their respective ethics level and their abilities to reveal errors. With this end in view, we used the Defining Issue Test method and technical scenarios. On the one hand, results show that their ethics level is similar; one the other hand, their ability to reveal an error differs, since it is higher for operational auditors. The relation between those two parameters is weak.

Key words: financial audit, operational audit, ethics

1 INTRODUCTION

La recherche en audit de commissariat aux comptes (CAC) s'est principalement axée jusqu'au milieu des années 1980 sur les méthodologies de collecte d'informations et les processus organisationnels permettant de minimiser les risques de non-détection d'erreurs ou de fraudes dans les comptes financiers des clients. L'étude du comportement de l'auditeur n'est venue qu'avec la prise de conscience que ce dernier est un élément central de la qualité de l'audit parce que l'auditeur est un décideur (Donnelly, Quirin et al. 2003). Libby et Thorne (Libby and Thorne 2004) affirment que le législateur est en passe de résoudre certaines défaillances de l'audit et qu'il est maintenant temps de s'occuper du comportement de l'auditeur et tout particulièrement de ses vertus, à son éthique. Les auditeurs sont incités à s'autocontrôler en adoptant un comportement d'anticipation cohérent avec les attentes légales, les règles et les principes de la profession (Lampe and Finn 1992). Le courant de recherche sur le comportement lié à l'éthique était présenté dès 1991 (Hogarth 1991) comme une nouvelle voie de recherches en comptabilité, appuyées par les sciences cognitives. Hogarth soutenait que ces recherches à venir devaient permettre de répondre à deux questions liées à l'audit. Comment un individu réalise-t-il son jugement ? Avec quel niveau de qualité l'individu réalise-t-il son jugement ? (Hogarth 1991) Il affirmait encore que ces recherches éclaireraient bien plus que les champs d'audit de commissaire aux comptes et déclarait que les résultats sauraient intéresser d'autres activités que la seule comptabilité. 25 ans plus tard, un survol des bases de données de littérature de recherche montre que l'audit a intéressé deux principaux secteurs d'application : la comptabilité et la santé. Aucun centre de recherche technique français de premier ordre ne s'intéresse, par exemple, aux techniques d'audit dans le domaine du nucléaire, des transports, et de la chimie lourde. Nous nous posons la question suivante : la recherche en audit opérationnel ne permettrait-elle pas d'éclairer le champ de l'audit comptable ? Nous nous proposons ainsi d'inverser la question d'Hogarth en abordant le domaine de la certification aéronautique.

Pourquoi la certification aéronautique ?

- Premièrement, la nature de la mission.

  Il s'agit d'une mission légale obligatoire, au même titre que le CAC. La certification consiste en la production d'un avis argumenté sur la conformité d'un élément d'aéronef[1], d'un processus de production d'exploitation ou d'entretien, avec la réglementation aéronautique en vigueur. La mission de certification aéronautique est réalisée par un organisme unique, le groupement d'intérêt économique GSAC[2]. Les auditeurs de certification aéronautique (CAE) interviennent dans l'ensemble des entreprises en amont de l'exploitation : concepteurs, équipementiers (entreprises produisant des éléments partiels de l'aéronef), assembleurs (entreprises réalisant l'assemblage des parties et livrant l'aéronef final), les ateliers d'entretiens (soit en interne aux compagnies aériennes soit en

[1] Objet volant motorisé ou non, excluant les Ultra Légers Motorisés, les deltaplanes, les parapentes et les parachutes de vol

[2] Groupement pour la Sécurité de l'Aviation Civile. GIE détenu à 50% par l'état (Direction Générale de l'Aviation Civile), 45% par la société privée Bureau Veritas, 5% par la société Sofréavia.

externe). Il s'agit de rassurer des tiers, utilisateurs, quant à la fiabilité, d'un côté de l'information comptable (Herrbach 2001), de l'autre des aéronefs. La finalité est, dans les deux cas, de résoudre une asymétrie d'information.

- Deuxièmement, la méthodologie générale d'audit.

Dans les deux situations d'audit, l'objet audité est dématérialisé et l'accent est mis sur la robustesse des processus ayant mené à la production de ce qui est certifié. Les auditeurs de CAC rendent un avis motivé sur les comptes et les processus (y compris le contrôle interne) qui ont permis de réaliser la liasse fiscale. Les auditeurs de CAE émettent un avis motivé sur les éléments constitutifs de l'aéronef, son mode d'exploitation ou d'entretien, et sur les contrôles internes ayant mené à leur réalisation. Dans les deux cas, il ne peut quasiment jamais s'agir d'une revue exhaustive des pièces (comptables ou mécaniques), mais d'analyse des risques et de fiabilité des systèmes de production et de contrôle (maîtrise), complétée par des tests sur des échantillons. Les notions, d'assertion et de niveau de risque global d'audit, issues du CAC, sont inexistantes en audit CAE.

- Troisièmement, la responsabilité civile et pénale.

Les deux corps d'audit sont respectivement responsables devant les tribunaux de leurs manquements aux règles et pratiques permettant d'assurer raisonnablement la fiabilité des objets audités (comptes et aéronefs). Ainsi que Palmrose (Palmrose 1988) l'a proposé, nous avons utilisé le nombre de procédures judiciaires déclenchées contre les sociétés d'audit comme indicateur factuel de niveau de qualité. Nous avons comparé le nombre de procédures judiciaires impliquant les auditeurs de CAC et le nombre de procédures judiciaires impliquant l'organisme de CAE en France. Sur la période 1994/2001, le rapport recours juridiques/nombre d'audits de CAC donne 0,068 % (Bertin 2004). Le même rapport pour la certification aéronautique donne 0,012 %.

Dès le milieu des années 80, les chercheurs présentaient l'éthique comme le dernier rempart dans l'évaluation de la situation d'audit et surtout face à la prise de décision de révéler une erreur constatée (Farmer, Rittenberg et al. 1987).

Quelle relation existe-t-il entre l'éthique de l'auditeur et sa capacité à révéler une erreur constatée ?

Nous avons trois objectifs de recherche. Mesurer le niveau d'éthique des auditeurs français de (CAE) et le comparer avec celui des auditeurs français de CAC. Mesurer la capacité à révéler une erreur des CAE et la comparer à celle des CAC. Rechercher une relation entre niveau d'éthique et capacité à révéler une erreur.
Après une revue de littérature, nous présenterons le design de la recherche, puis les résultats obtenus. Nous conclurons par une discussion sur les résultats et les implications possibles pour de futures recherches.

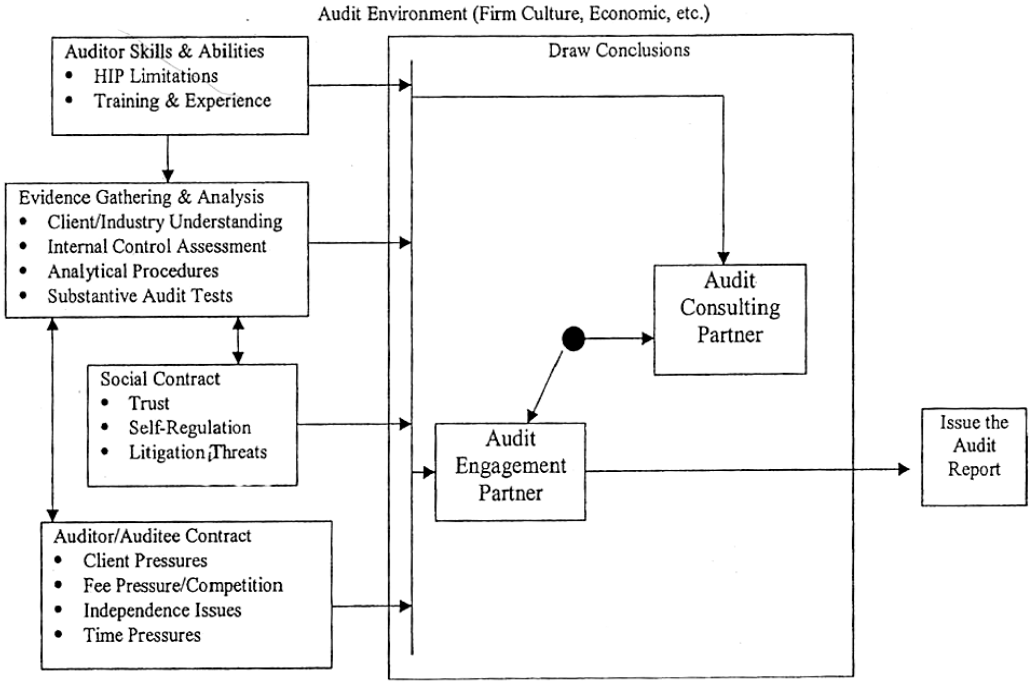
2 REVUE DE LITTERATURE

La préoccupation de l'éthique en audit trouve son intérêt dans la recherche d'un niveau optimum de qualité. Ceci nous amène à définir la qualité en audit, la nature de l'éthique que nous étudions et les outils de mesure appropriés.

2.1. Qualité en audit

La recherche académique ne définit pas un seul critère déterminant la qualité, mais un ensemble de facteurs justificatifs : l'indépendance (Ponemon and Gabhart 1990; Prat Dit Hauret 2000; Reiter and Williams 2004); la nature et l'intensité des conflits d'intérêts dans le cabinet d'audit Bamber (Bamber, Snowball et al. 1989; Boyd 2004); la compétence et l'expertise (Hogarth 1991; Bertin 2004) ; le nombre d'actions judiciaires menées contre le CAC (Palmrose 1988; Bertin 2004) ; les techniques de collecte et de traitement des données.
Le rôle particulier de l'éthique en audit, en qualité de processus de décision, est mis en évidence dans le modèle de Arnold et al (Arnold, Collier et al. 2001). Nous présenterons les cinq catégories de facteurs explicatifs du modèle (voir schéma 1).

Schéma 1. Adapté de Arnold, Collier, Leech et Sutton en 2001



2.1.1 Les limites humaines

Il s'agit des compétences innées ou acquises par l'auditeur lui permettant d'assumer sa mission. Parmi ces compétences, l'éthique est utilisée différemment par l'auditeur ou son manager (Emby and Etherington 1996). Ces valeurs morales sont, soit naturellement mises en œuvres, soit influencées pour rendre probable une adéquation des décisions de l'auditeur avec les idéaux de la communauté de l'audit (Libby and Thorne 2004).

2.1.2 Collecte et analyse des données

L'audit de CAC est une opération marquée par trois étapes successives (Pincus 1991) . Il doit d'abord choisir l'information lui permettant d'émettre un jugement. Il doit ensuite évaluer l'information récoltée. Enfin, il doit prendre une décision de conformité sur la base de son évaluation.

2.1.3 Contrat auditeur - audité

Ce contrat est source de nombreux conflits dans l'univers du CAC. Les conflits trouvent leurs sources dans les pressions politiques et économiques entre l'auditeur et l'audité. Le marché étant concurrentiel, la recherche simultanée de la rentabilité de l'entreprise de CAC et la nécessité de révéler des erreurs dans l'établissement des comptes sociaux des clients sont souvent antinomiques. (Reiter and Williams 2004). La relation auditeur-audité est aussi associée à la durée du contrat qui les relie. Il a été mis en évidence que plus le contrat est long plus l'auditeur est indépendant dans ses décisions (Richard and Vanstraelen 1999).

2.1.4 Contrat social

La notion de contrat social peut être vue sous deux angles : contrat vis-à-vis des tiers et contrat vis-à-vis de l'employeur de l'auditeur (Herrbach 2001). Le contrat social vis-à-vis de l'employeur est assimilé à une relation de contributions / rétributions (Mercier 2004). Les contributions de l'auditeur sont sa loyauté, son effort, son savoir, ses compétences, sa créativité, son temps passé, ses vertus (Brakel 2000; Libby and Thorne 2004). Les rétributions sont le salaire, le statut social, la sécurité, les avantages, les éloges, la carrière.

La littérature a permis d'identifier des situations de pressions morales en audit de CAC : manque de clarté du référentiel, pressions du temps, pressions politiques, jugement des pairs, pressions de la hiérarchie (Ponemon 1992; Arnold, Collier et al. 2001; Boyd 2004; Libby and Thorne 2004).

2.2. La notion d'éthique

Il nous apparaît indispensable de préciser la nature de l'éthique que nous souhaitons étudier. Trois courants principaux se distinguent dans la littérature. Le courant philosophique classique, le courant utilitariste et le courant de l'éthique des affaires.
Le courant philosophique classique dont relèvent Aristote, Platon, Kant, Pascal, et plus récemment Sartre ou Foucault, présente le bonheur comme une finalité personnelle. Mais elle suppose qu'autrui soit une fin en soi et non un moyen d'arriver au bonheur. Les satisfactions matérielles, physiques, morales, ne sont que des intermédiaires inutiles. L'éthique est un comportement moral du sacrifice au profit d'autrui. C'est-à-dire qu'en situation de doute, l'individu se doit de choisir le bienfait pour les tiers. Dans le cas de l'auditeur, cela signifie que tout doute doit le mener à une réflexion approfondie sur la nature des enjeux et des conséquences de ses actes pour l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise, à l'exception de lui-même. Cette approche implique une réflexion dans le temps, qui, selon Pascal, ne peut se faire dans l'urgence.
L'approche utilitariste présente le bonheur comme une fin en soi selon les principaux auteurs de ce courant : Rawls, Bentham, Mill. Mais la méthode pour y accéder relève de l'utilisation des connaissances scientifiques et technologiques disponibles. La recherche de ce bonheur ne se fait pas au détriment d'autrui de façon volontaire. Mais à la différence du courant classique, la prise en compte d'autrui ne se fait que dans la limite d'un périmètre de « proches ». Les conséquences sur les « autrui » plus éloignés sont des externalités que le courant utilitariste confie à une forme philosophique de « main invisible » qui permet, in fine, à chacun d'accéder au bonheur.

Enfin l'approche de l'éthique des affaires propose un concept fondamentalement différent. En effet, chez les classiques et les utilitaristes, l'individu est en amont de l'économie. Dans l'éthique des affaires, la sphère économique domine les autres domaines de décision. Ceci implique que les règles du marché sont indétrônables. Elles représentent un espace de liberté dans lequel une part de décision est laissée au libre arbitre de l'acteur. Mais cette liberté de décision est limitée à la sphère des affaires et aucune d'entre-elles ne doit entrer en infraction avec elle. La seconde dimension est économique. Il ne peut y avoir d'éthique si la déontologie se réalise au détriment de la performance économique. L'éthique professionnelle est la combinaison d'un code de déontologie et d'une performance économique, dans laquelle la performance économique est prépondérante (Orsoni 1989). Les règles sont formalisées dans un code de déontologie (Mercier 2004). L'éthique des affaires sert les desseins de l'entreprise dans un contexte organisationnel où le contrôle direct est de plus en plus difficile. Elle est alors un outil de cohésion et de pilotage. L'éthique peut être assimilée à un outil de management (Kletz 1997). Ce courant présente l'éthique comme un prérequis aux échanges commerciaux (Schnebel and Bienert 2004). Elle est une nécessité pour maintenir le système d'échange en état de fonctionnement. Il s'agit d'un ensemble de règles communément admises dans le cadre de l'économie de marché et qui a pour objectif de préserver ce dernier des dérives individualistes liées à l'application de la rationalité tout en maintenant le cadre libéral du monde entrepreneurial.

L'éthique que nous souhaitons mesurer ne peut être celle des affaires. Il s'agit en effet d'une éthique normative, un cadre à respecter. Or les décisions étudiées peuvent enfreindre les règles déontologiques et économiques définies par la réglementation et les organismes de tutelle de la profession. Nous considérons que l'approche classique ou kantienne ne peut être en adéquation avec la situation de décision de l'auditeur de CAC ou de CAE, en raison de la contrainte temporelle très forte. Le concept d'utilitarisme est donc le plus proche de notre concept de mesure dans le sens où il induit une limitation individuelle dans la capacité à prendre en compte toutes les incidences de nos décisions. Nous ne retenons cependant pas le fait que cette action morale ne se produise que par le biais matériel de la technologie et de la science. Ce choix épistémologique permet une adéquation de notre concept d'éthique avec l'outil de mesure choisi que nous présentons maintenant.

2.3. La psychologie cognitive de l'éthique

Le mode de raisonnement n'est pas un processus directement observable. Il y a deux façons de traiter cette difficulté : l'utilisation de standards et l'utilisation de métaphores (Hogarth 1991; Andler 1992). Pour utiliser les standards dans le cadre d'une recherche, l'individu étudié doit avoir la possibilité de comprendre son propre raisonnement et avoir la capacité de formuler, en termes clairs, les étapes le conduisant à sa décision d'action. Dans ce cas, l'individu est en possession de connaissances sur son propre mode de réflexion (il dispose d'une métacognition[3] évoluée) et sur ses biais cognitifs[4] susceptibles de dégrader son raisonnement. Cette méthode est donc utilisée sous deux conditions : il faut que la personne soit experte dans le processus de décision étudié, et qu'il puisse y avoir une verbalisation

[3] Capacité à connaître son propre mode de cognition : acquisition d'information stockage, raisonnement, biais….

[4] Caverni Jean-Paul et Noël Bernadette in Dortier, J. (2003). Le Cerveau et la Pensée : la Révolution des Sciences Cognitives. Paris, Editions Sciences Humaines. Pages 346 et 347.

efficace et claire de la cognition. La seconde méthode consiste en l'utilisation de métaphores. Il s'agit de mettre en situation imaginaire l'interlocuteur. Cela passe par des préalables verbaux de type « un individu X fait telle activité… ». Cela permet à la personne questionnée de se projeter dans une situation et d'endosser un rôle que l'on souhaite lui voir tenir. Cette méthode a démontré sa robustesse pour les processus non verbalisables, ou non exprimables. C'est le mode de collecte de données que nous avons privilégié dans notre recherche.

Le courant principal de mesure de l'éthique en psychologie est celui généré par Kohlberg. Prolongeant les travaux de Piaget sur le développement moral de l'enfant, il a déterminé les stades de développement moral cognitif d'un individu (Kohlberg and Kramer 1969). Au stade pré-conventionnel, un individu est égocentrique au point de ne respecter la règle que si la sanction est plus désagréable que le plaisir de transgresser la règle. Au stade conventionnel, la règle est admise comme nécessité à la vie en société. Elle est respectée pour son rôle de ciment social. Au stade post-conventionnel, la règle est reconnue comme essentielle à la cohésion sociale, mais l'individu peut prendre un certain recul et être amené à enfreindre la règle qu'il juge inadéquate pour le bien d'autrui.

Pour réaliser des mesures psychologiques du niveau d'éthique, trois outils principaux existent. Le MJI (Moral Jugment Interview), le SRM (Sociomoral Reflexion Measure), et le DIT (Defining Issue Test). Afin de pouvoir comparer les résultats avec ceux de Prat dit Hauret, nous avons utilisé le DIT, dans sa version 1. Il présente l'intérêt d'être autoadministrable alors que le MJI et le SRM sont des interviews écrits ou oraux.

Le DIT V1 a été conçu par REST en 1979. Il est la déclinaison en psychométrie de recherches conjointes de REST et Kohlberg sur la possibilité de comprendre et mesurer le jugement moral d'un individu (Rest, Tunel et al. 1969). Il traduit la confirmation de la classification des stades de développement moral cognitif de Kohlberg, c'est-à-dire de la possibilité théorique de pouvoir regrouper dans un classement discontinu le niveau de développement moral cognitif (Rest 1973). Le DIT V1 a fait l'objet de critiques puis de tests répétitifs et contradictoires sur sa robustesse au regard des biais religieux et culturels (Richards and Davison 1992), et des biais politiques (Sweeney and Fisher 1998) (Thoma, Navaerz et al. 1999) (Bailey, Phillips et al. 2005).

3 PROPOSITION ET HYPOTHESES

Nous faisons une proposition : les auditeurs de CAE peuvent se retrouver en situation de pression morale. Nous traiterons cette proposition par des entretiens exploratoires.

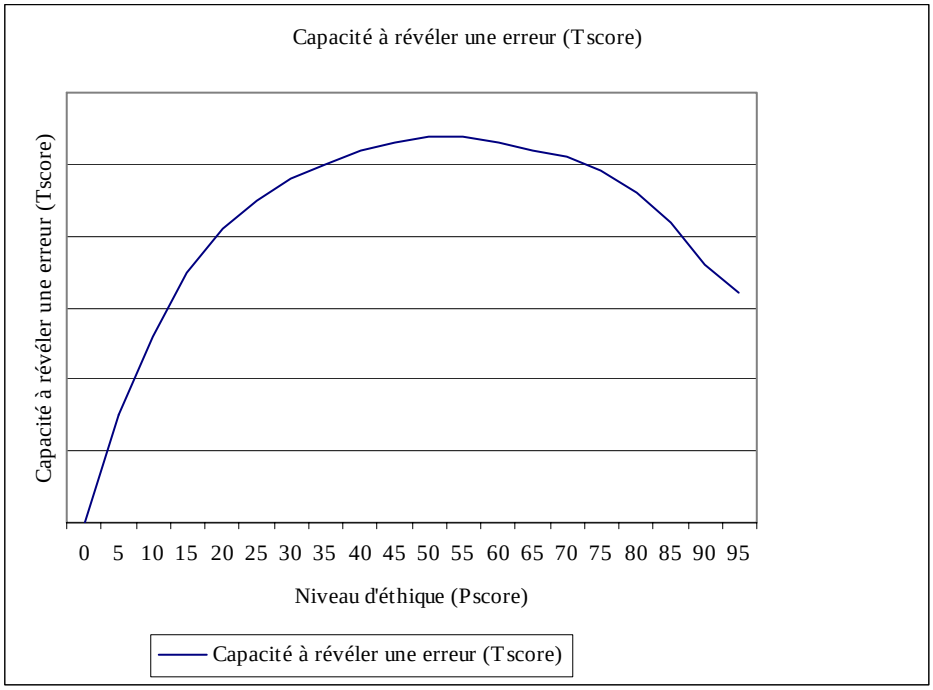
L'équipe de recherche de Rest a mesuré le stade de développement moral cognitif en fonction des catégories de population. Selon lui, les auditeurs ont tous le même niveau d'éthique.

Hypothèse H1 : le niveau d'éthique mesuré par le DIT est identique pour les deux populations (CAC et CAE).

La traduction opérationnelle du DIT et du stade de développement moral cognitif selon Kohlberg est la suivante : un individu au stade pré-conventionnel (dont le Pscore est inférieur à 22) aura tendance à ne révéler une erreur constatée lors d'un audit que dans la mesure où les sanctions encourues, s'il ne la révèle pas, sont plus fortes que la satisfaction à ne pas la révéler.

Un individu au stade conventionnel (Pscore compris entre 22 et 41 inclus), aura tendance à systématiquement révéler les erreurs rencontrées puisqu'il admet entièrement la nécessité de son action à titre légal (certificateur légal), et qu'il admet la nécessité des règles dont il est le garant de l'application. En cas de doute, il révèlera l'erreur.
Un individu au stade post-conventionnel (Pscore compris entre 42 et 95 inclus) pourra, s'il juge nécessaire au bon fonctionnement de la collectivité, transgresser les règles dont il doit certifier l'application. Dans ce cas, bien qu'une erreur soit constatée, il pourra décider de ne pas la révéler parce qu'il aura pris un fort recul et jugera la règle inadaptée. Nous pouvons donc représenter la distribution théoriquement attendue de la population sur deux axes (Y=niveau de capacité à révéler une erreur ; X=Pscore du DIT). Nous ne nous attendons donc pas à une progression linéaire de la capacité à révéler une erreur en fonction du niveau d'éthique (voir schéma ci-dessous).

Schéma 2. Relation hypothétique entre niveau d'éthique et capacité à révéler une erreur.


Capacité à révéler une erreur (Tscore)
Capacité à révéler une erreur (Tscore)
0 5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70 75 80 85 90 95
Niveau d'éthique (Pscore)
Capacité à révéler une erreur (Tscore)

Nous en déduisons les deux hypothèses suivantes :

Hypothèse H2a : il y a une relation non linéaire entre le niveau d'éthique (Pscore) tel que mesuré pour H1 et la capacité à révéler une erreur (Tscore) pour les auditeurs de CAE.

Hypothèse H2b : La capacité à révéler une erreur (Tscore) est plus forte pour les individus au stade conventionnel et plus faible pour les stades pré- et post-conventionnels pour les auditeurs de CAE.

4 METHODOLOGIE

Quatre phases de traitement ont été réalisées.

4.1. Phase qualitative exploratoire

Une première phase qualitative consiste en la réalisation de trois entretiens semi-directifs avec trois auditeurs de CAE afin d'identifier le réalisme des situations de dilemme en audit opérationnel. Ces entretiens ont permis, d'une part, de valider notre première proposition selon laquelle les auditeurs opérationnels sont régulièrement soumis à des pressions morales et, d'autre part, d'identifier la nature des pressions et des situations de décision. Les entretiens ont été menés auprès de personnels qui ont été pendant au moins quatre années auditeur opérationnel et qui ont occupé une position de responsable d'audit (responsabilité de signature et d'encadrement d'autres auditeurs). Ce dernier point permet aussi d'identifier des situations de pression rapportées par les auditeurs subordonnés. Le troisième entretien n'ayant fourni aucune données nouvelles, nous nous sommes limités à trois entretiens exploratoires (Denzing and Lincoln 1998). Le traitement a été fait par double lecture en aveugle de la retranscription des entretiens, à trois semaines d'intervalle.

4.2. Questionnaire

Une seconde phase a consisté en la conception d'un questionnaire autoadministrable.
Il est composé de 4 parties :

1- Présentation et mode d'emploi du questionnaire.

2- Mesure du niveau d'éthique des auditeurs par l'utilisation du Defining Issue Test, dans sa version française traduite par le laboratoire de psychologie du Quebec à Montréal et vérifiée par le Département de Psychologie de la Faculté des Sciences et des Lettres de Montréal en 1995. Le D.I.T utilise le principe des métaphores. Il présente des scénarii dans lesquels l'individu s'assimile à un autre personnage. On utilise la formulation de type « un homme dont le métier est….fait telle chose….). Cette méthode est totalement cohérente avec l'approche cognitive de la mesure du développement moral, à savoir non explicable par l'individu lui-même (Norvaez and Bock 2002). Il ne permet pas à un individu d'expliquer comment il prend sa décision, puisque ce dernier n'utilise pas ses propres mots, mais qu'il choisit de valoriser les opportunités de comportement qui lui sont proposées. Il permet en revanche d'évaluer le résultat de la décision prise par un individu plongé dans un contexte maîtrisé par le chercheur.

3- Mesure de la capacité à révéler une erreur constatée par l'utilisation de quatre scénarii techniques d'audit opérationnel. Ceci a permis de comparer les résultats avec les résultats de Prat dit Hauret en 1999 pour les auditeurs de CAC. L'objectif était de proposer aux auditeurs de donner leur avis sur la décision d'un auditeur fictif (le héros de chaque scénario) quant au choix de révéler ou non une erreur constatée. Les quatre scénarii ont été élaborés avec la direction technique et la direction qualité du GSAC afin de s'assurer du réalisme des problèmes et des situations. Les scénarii ont ensuite été testés auprès de trois auditeurs qui ont été, par ailleurs, retirés de la population finale de test. Pour s'assurer de tester la capacité à révéler une erreur, les scénarii relatent des écarts flagrants aux normes et procédures en vigueur dans le domaine aéronautique. Seules les situations et incidences

morales ont été mises en avant. La question posée est «êtes-vous d'accord avec la décision de l'auditeur ? ». La réponse est codée sur une échelle d'Osgood à 7 graduations permettant ainsi des tris à plat (contrairement à l'échelle de Lickert).

4- Un questionnaire signalétique anonyme comprenant l'âge, l'ancienneté dans l'entreprise, la situation de famille, la nature et le niveau de formation, le genre.

4.3. Administration du questionnaire

La troisième phase a consisté en l'administration du questionnaire. Le questionnaire complet a été transmis par messagerie électronique au corps complet d'auditeurs opérationnels de CAE (y compris DOM TOM), à l'exception des 3 auditeurs ayant participé aux tests. Sur 124 questionnaires transmis, 63 ont été retournés dont 57 pleinement exploitables, soit un taux de réponse utile de 46 %.
Afin d'éviter des biais de désirabilité vis-à-vis de la hiérarchie, les retours ont été faits, soit par voie postale, soit par un serveur informatique masquant les expéditeurs.

4.4. Dépouillement et traitement

Une application informatique de dépouillement des questionnaires DIT a été réalisée pour la saisie des données primaires de l'enquête puis des données primaires récupérées à l'issue de l'enquête de Prat dit Hauret. Les résultats (P-score du DIT version1) et les données primaires des scénarii et de signalétique ont fait l'objet de traitements statistiques : analyse de régression et ANOVA.

5 RESULTATS

Nous présentons ici les résultats de la phase exploratoire puis une description de la population des auditeurs de CAE. Enfin, nous approfondirons les résultats de mesure de l'éthique et de la capacité à révéler une erreur.

5.1. Entretiens exploratoires

Les entretiens qualitatifs ont fait émerger des informations pertinentes sur la nature et la fréquence des dilemmes rencontrés par les auditeurs de CAE. Deux résultats importants sont à mettre en avant.
1] Les trois auditeurs interrogés nous ont confirmé de façon directe, par des réponses positives, la présence de pressions morales dans leurs missions d'audit ou dans celles dont ils assuraient le pilotage. Pour l'un d'entre eux, la déclaration des pressions morales s'est faite avant même que le thème soit abordé.
« Vous savez, nous sommes confrontés à des prises de décision qui ne nous mettent pas dans une situation confortable. Ni pour nous, ni pour notre client, ni pour notre hiérarchie ».
2] Sur les trois auditeurs, un seul a affirmé n'avoir aucune difficulté à prendre sa décision. Bien que parfaitement conscient des pressions morales subies, il prend systématiquement la décision de révéler l'erreur constatée. Après avoir, à deux reprises, abordé le problème de

façon indirecte, sa réaction a été relativement ferme : *« Si vous souhaitez savoir s'il m'est arrivé de ne pas appliquer la règle, je vous affirme que non. Mon rôle est de l'appliquer, et je l'applique. »* En qualité de manager, il déclare avoir toujours demandé à ses équipes de réagir de la même façon.
Les deux autres auditeurs ont affirmé avoir eu, à plusieurs reprises, à prendre des décisions de ne pas révéler une erreur ou de sous-estimer une erreur, afin de répondre favorablement à une pression subie. Ils ont aussi relaté des faits qui ne leur étaient pas directement arrivés mais dont ils ont pu être le témoin direct. Il est important de noter que les deux auditeurs ayant affirmé ces prises de décision l'ont toujours fait avec la sensation d'avoir répondu à un besoin, soit du client (éviter des pertes d'exploitation…), soit de la communauté (garantir le transport des passagers dans les délais commerciaux convenus…). En aucun cas ils n'ont répondu à des pressions qui leur auraient permis d'améliorer leur situation personnelle.
Un auditeur a fait part des difficultés rencontrées lors de sa pratique, en raison de référentiels parfois peu précis, et en l'absence de directives. Son expertise relève alors de l'évaluation d'éléments qui ne sont pas précisément décrits dans le référentiel.
Aucun d'entre eux n'a utilisé naturellement le terme d'éthique ou de morale, mais le mot « jugement » est systématiquement apparu dans les trois entretiens.

Nous rappelons ici que les résultats des entretiens exploratoires n'ont pas pour objectif de faire une généralité. Nous en déduisons seulement que des pressions sont fréquemment perçues par l'auditeur interrogé, qu'elles sont variées et plus nombreuses que celles trouvées dans la littérature académique et que, parfois, l'auditeur juge nécessaire de plier à la pression pour le bien de la communauté. Ces entretiens ont confirmé notre proposition de départ selon laquelle les auditeurs de CAE peuvent subir des pressions morales dans le cadre de leur mission.

Les entretiens ont permis de compléter la liste, issue de la littérature, des situations d'audit présentant des pressions morales sur la décision de révéler une erreur constatée : incomplétude du référentiel, perte financière du client, perte d'image du client, risque de perte d'emploi(s) chez le client, menaces de représailles directes (menaces physiques), menaces de représailles par la voie hiérarchique.

5.2. Description de la population

Les auditeurs de CAE ayant répondu au questionnaire ont en moyenne 47 ans, avec une faible dispersion (écart type = 9). La répartition femmes / hommes est respectivement de 7% et 93%, ce qui est représentatif de la population complète (H=92% ; F=8% d'après la pyramide des âges fournie par le service du personnel du GSAC). Mais la faible représentation féminine ne permet pas de traitement statistique en fonction du genre. Les auditeurs sont très majoritairement mariés ou sous le régime du PACS, avec, par ordre décroissant de fréquence 2 enfants et 3 enfants. La somme de ces deux catégories représente 40% de la population. 78,9 % de la population a suivi des études supérieures (42 % de BAC + 5). Parmi les études effectuées, on retrouve en première place les formations d'ingénieurs aéronautiques, puis les formations d'ingénieurs non aéronautiques et les formations militaires supérieures. Les cursus militaires forment 24,6 % des formations initiales (tous niveaux de formation confondus). L'expérience professionnelle totale est en moyenne de 24 ans (dispersion importante ; écart

type = 10,64) et l'ancienneté moyenne au sein du GSAC est de 8 ans (dispersion très importante ; écart type = 5,7).
Le détail des éléments descriptifs se trouve en annexes.

5.3. Niveau d'éthique

Le Pscore (variable de mesure issue du D.I.T.), mesurant le niveau d'éthique, est en moyenne de 31,96. Ce résultat est à mettre en perspective avec le résultat de PRAT DIT HAURET dans sa recherche sur les auditeurs de CAC français en 1999. Le Pscore des CAC est de 32,99. Il n'y a pas de différence notable entre les deux populations (CAC et CAE). Notons que la dispersion de la distribution statistique est moins forte au GSAC (écart type = 11,64) que pour les CAC (écart type = 13,99). Cependant, le concept de moyenne ne nous paraissant pas suffisant pour comparer les deux populations, nous allons approfondir l'analyse en utilisant, non plus la moyenne, mais les intervalles de REST. Nous avons créé une variable calculée et y avons regroupé les individus sur la base de la classification du stade du développement moral cognitif de Kohlberg et des valeurs du Pscore de REST :

Pscore = [0 ; 21] ➔ stade pré-conventionnel
Pscore =]21 ; 41] ➔ stade conventionnel
Pscore =]41 ; 95] ➔ stade post-conventionnel

Tableau N° 1. Fréquence des auditeurs de CAC et CAE par stade de développement moral cognitif

	CAE				CAC			
Valide	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pré-conventionnel	10,0	17,5	17,5	17,5	23,0	16,3	16,3	16,3
Conventionnel	35,0	61,4	61,4	78,9	78,0	55,3	55,3	71,6
Post-conventionnel	12,0	21,1	21,1	100,0	40,0	28,4	28,4	100,0
Total	57,0	100,0	100,0		141,0	100,0	100,0	

Nous constatons que la répartition des auditeurs en fonction de leur stade de développement moral cognitif est extrêmement proche. La seule différence mineure est la présence légèrement plus marquée d'auditeurs post-conventionnels que conventionnels chez les auditeurs de CAC que chez les auditeurs de CAE.
A partir des deux analyses – moyenne et répartition par stade de développement moral cognitif – nous concluons que l'hypothèse H1 est non rejetée.

5.4. Capacité à révéler une erreur (Tscore brut)

Le score moyen (Tscore brut) des auditeurs de CAE est de 18,88 (sur une échelle de 0 à 24) avec une dispersion relativement faible (écart type = 4,07 ; mini=4 ; maxi=24). Le score moyen des auditeurs de CAC dans l'analyse de Prat dit Hauret est de 10,13 (valeur recalculée et ramenée sur une échelle identique à celle du GSAC de 0 à 24) avec une dispersion importante (écart type = 5,07 ; min =0 ; Maxi = 21). Notons que parmi les CAC, 4% a répondu de façon erronée à tous les scénarii et aucun n'a su répondre juste à tous, alors que

pour les CAE, aucun n'a eu de score nul et 17,5% ont obtenu le score maximum. Les auditeurs ayant obtenu la valeur maximale représentent ceux dont la décision de révéler une erreur a été, en situation de doute moral, la plus prudente au regard des risques identifiés par la réglementation.

Nous avons mis en relation la Capacité Relative à Révéler une Erreur (Tscore mesuré sur une échelle graduée de 0 à 24) et l'Ethique (Pscore mesuré sur une échelle de 0 à 95) en utilisant la corrélation (sig=0,105 ; coef de corrélation = -0,158) et la régression (sig=0,21 ; R^2=0,028). Aucune relation n'a été établie entre les deux concepts.

Tableau N° 2. Régression Tscore brut sur Pscore

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,168(a)	0,028	0,011	4,049

a Valeurs prédites : (constantes), Pscore

ANOVA(b)

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	26,348	1	26,348	1,607	0,210(a)
	Résidu	901,793	55	16,396		
	Total	928,140	56			

a Valeurs prédites : (constantes), Pscore
b Variable dépendante : Tscore

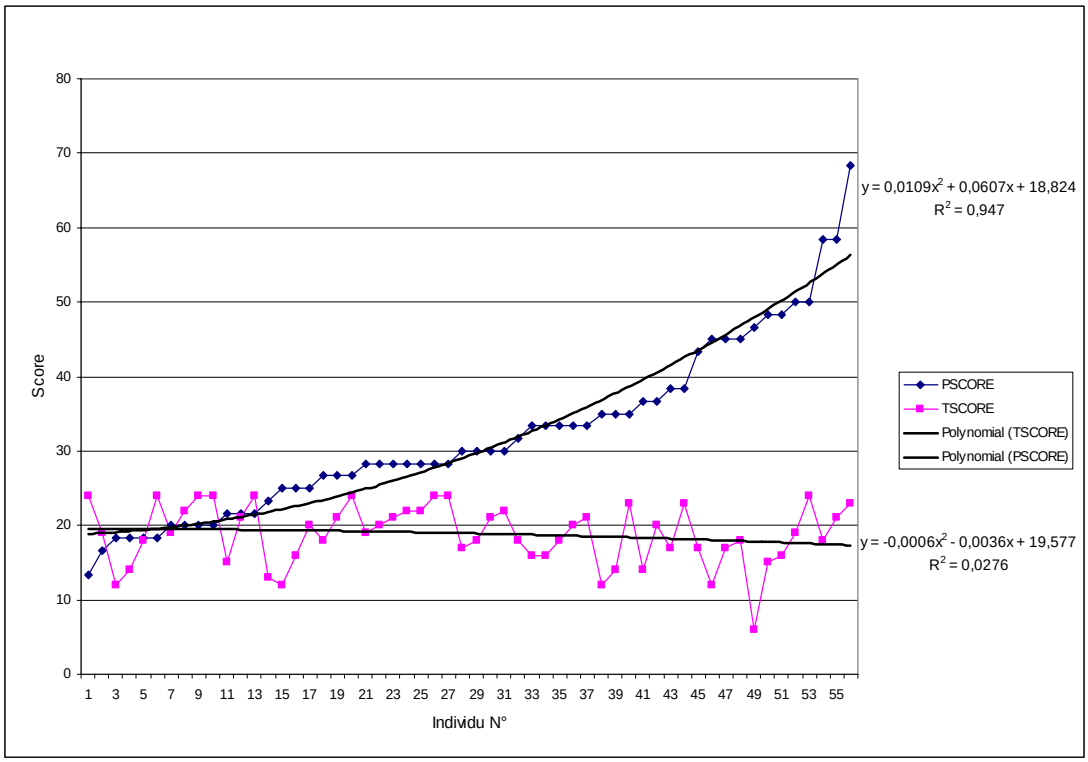
Coefficients(a)

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(constante)	20,760	1,579		13,145	0,000
	Pscore	-0,059	0,046	-0,168	-1,268	0,210

a Variable dépendante : Tscore

Nous avons ensuite comparé les distributions attendues (présentées avec l'hypothèse H2b) et la distribution réelle. Nous constatons que la distribution réelle (voir Schéma N°3) ne correspond pas à ce qui était attendu (voir schéma N°2).

Schéma 3. Distribution Pscore / Tscore (axe des X = individus classés par valeurs croissantes du Pscore ; axe des Y = valeurs du Pscore et du Tscore)



L'hypothèse H2b est rejetée.

Lors de la conception des scénarii techniques, les réponses attendues par la Direction Technique et Qualité du GSAC (CAE) étaient exclusivement « totalement d'accord » ou « pas du tout d'accord ». En effet, il n'y a pas, dans les situations présentées, d'ambiguïté sur l'existence d'un écart entre le processus audité et le référentiel applicable. La seule difficulté est de savoir si on doit ou non le révéler. Or, en cas de doute, le GSAC (CAE) attend une réaction de prudence de l'auditeur, à savoir, systématiquement révéler l'écart.

L'auditeur, «personnage principal », décrit dans chaque scénario, prend position. On demande à l'auditeur questionné de donner son avis sur la décision prise. Une réponse graduée (valeurs intermédiaires), signifie que l'auditeur n'est pas certain de son choix, et que dans ce cas il n'a pas le réflexe de révéler l'erreur.

Nous avons donc créé une variable calculée, TscoreBinaire, et retraité les données collectées en attribuant au TscoreBinaire la valeur 1 lorsque le Tscore est égal à 24 (toutes réponses justes) et la valeur 0 lorsque le Tscore est inférieur à 24 (au moins une réponse erronée).
La régression nous montre une très forte significativité des résultats (sig=0,031) avec un pouvoir explicatif du TscoreBinaire de 8,2%. Nous avons donc la preuve de l'incidence du niveau d'éthique sur la capacité binaire à révéler une erreur. Cette incidence reste cependant faible.

L'équation de régression est : Tscorebinaire= -0,009 Pscore + 0,477

Tableau N° 3. Régression TscoreBinaire sur Pscore

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,286(a)	0,082	0,065	0,371

a Valeurs prédites : (constantes), Pscore

ANOVA(b)

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	0,676	1	0,676	4,913	0,031(a)
	Résidu	7,569	55	0,138		
	Total	8,246	56			

a Valeurs prédites : (constantes), Pscore
b Variable dépendante : TscoreBinaire

Coefficients(a)

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(constante)	0,477	0,145		3,297	0,002
	Pscore	-0,009	0,004	-0,286	-2,217	0,031

a Variable dépendante : TscoreBinaire

Etant donné que l'utilisation de la variable binaire TscoreBinaire est plus cohérente que le Tscore avec les attentes qualitatives de la direction du GSAC, nous fondons notre traitement de l'hypothèse H2a sur le TscoreBinaire.

L'hypothèse H2a est alors rejetée : il y a une relation linéaire entre le niveau d'éthique et la capacité à révéler systématiquement les erreurs constatées.

6 DISCUSSION

Nous avions pour objectifs de recherche de comparer le niveau d'éthique et la capacité à révéler une erreur de deux populations d'auditeurs : les auditeurs de CAC et les auditeurs opérationnels de CAE, en France. Nous cherchions aussi l'existence d'une relation entre ces deux concepts. Nous souhaitions, implicitement proposer d'enrichir l'étude de l'audit de commissariat aux comptes par celle d'audits opérationnels.
Une première étape exploratoire nous a montré que la problématique de la décision sous pression morale existe au sein des auditeurs de CAE, au même titre que pour les auditeurs de CAC.

En utilisant la méthode du DIT version1 et des scénarii techniques, nous avons pu mesurer ces deux concepts chez les auditeurs de CAE et nous les avons comparés à ceux mesurés chez les auditeurs de CAC. Nous avons trouvé que les deux populations ont un niveau d'éthique extrêmement proches (CAE=31,96 ; CAC = 32,99). Sur l'échelle générale du Pscore les auditeurs sont donc au stade conventionnel (Prat Dit Hauret 2000).
Nous avons montré que les auditeurs de CAE ont une capacité moyenne à révéler les erreurs, supérieure à celle des auditeurs de CAC (CAE=18,88/24 ; CAC = 10,13/24). Nous en avons conclu que le niveau d'éthique n'est pas le seul facteur explicatif de la capacité à révéler des

erreurs. Il est aussi la preuve de l'intérêt que la recherche en CAC peut porter à l'étude de l'audit opérationnel afin de comprendre la composition du niveau de qualité.
La relation faiblement inversée entre le niveau d'éthique et la capacité à révéler une erreur en audit opérationnel impose de remettre en cause la lecture stricte de la théorie du développement moral cognitif de Kohlberg (Kohlberg and Kramer 1969). Selon ce dernier, les auditeurs au stade post-conventionnel auraient dû avoir une capacité à révéler les erreurs plus faible. Il nous semble en effet utile de prolonger cette recherche en utilisant un concept nouveau en psychologie cognitive : le concept d'attention. En effet, peut-on comparer la décision morale d'un individu dont les conséquences des actes sont financières avec celle d'un autre individu dont les conséquences sont des vies humaines ?
Le travail mené présente toutefois certaines limites. Tout d'abord l'outil DIT V1 semble historiquement daté. Une version 2 existe mais est encore insuffisamment testée pour garantir un niveau de robustesse supérieur à la version 1 utilisée. Il est souvent reproché dans les recherches en éthique un biais de désirabilité lié à l'aspect déclaratif des tests. La science ne permet pas encore mesurer l'activité cérébrale liée à l'éthique, en se passant de la déclaration de l'individu. Ceci signifie que notre étude a mesuré des attitudes dont nous savons aujourd'hui qu'elles sont faiblement représentatives du comportement réel de l'individu.
Une autre limite est celle de l'approche de l'éthique selon Kohlberg. En effet, selon l'auteur, le niveau d'éthique, concrétisé par le stade de développement moral cognitif, est stabilisé lors de l'arrivée à l'âge adulte, et il ne souffre aucun retour en arrière. Ceci implique que le Pscore d'un individu n'évolue plus. On pourra se demander alors si les programmes de formation à l'éthique développés par les cabinets d'audit ont un quelconque impact sur le comportement éthique des auditeurs. Cette même approche suppose que le niveau d'éthique soit strictement issu de l'individu. La théorie du développement moral cognitif peut être dès lors confrontée à la théorie de Vygotsky. Pour ce dernier, la personnalité cognitive se développe au sein d'un contexte social. Des travaux plus récents ont au demeurant exploité cette théorie (Trevino, Butterfield et al. 1998) et montré l'influence du contexte éthique sur le comportement éthique.

7 ANNEXES : DESCRIPTION DE LA POPULATION DES AUDITEURS DE CAE

Affectation du personnel = opérationnel ou manager

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Unité opérationnelle	42	73,7	73,7	73,7
	Management	15	26,3	26,3	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Genre

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Femme	4	7,0	7,0	7,0
	Homme	53	93,0	93,0	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Situation de famille

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Autre	1	1,8	1,8	1,8
	Célibataire	3	5,3	5,3	7,0
	Divorcé	3	5,3	5,3	12,3
	Marié ou PACS	46	80,7	80,7	93,0
	Union libre	4	7,0	7,0	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Formation initiale

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ing aéro	19	33,3	33,3	33,3
	ing non aéro	8	14,0	14,0	47,4
	universitaire	4	7,0	7,0	54,4
	DUT - BTS	7	12,3	12,3	66,7
	Militaire	14	24,6	24,6	91,2
	Autres	5	8,8	8,8	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Nature de la formation (Militaire ou civile)

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Civile	43	75,4	75,4	75,4
	Militaire	14	24,6	24,6	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Niveau d'études

		Fréquence	Pour cent	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Bac+2	11	19,3	19,3	19,3
	Bac+3	5	8,8	8,8	28,1
	Bac+4	5	8,8	8,8	36,8
	Bac+5	24	42,1	42,1	78,9
	Autodidacte	2	3,5	3,5	82,5
	Bac	6	10,5	10,5	93,0
	avant Bac	4	7,0	7,0	100,0
	Total	57	100,0	100,0	

Statistiques descriptives variables numériques

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Pscore	57	13,00	68,00	31,96	11,643
Tscore	57	6	24	18,88	4,071
Age	57	27	60	47,16	9,019
Nombre d'enfants	57	0	5	1,93	1,132
Nb expériences GSAC	57	1	22	8,14	5,715
Expérience totale	57	4	40	24,11	10,643
N valide (listwise)	57				

8 BIBLIOGRAPHIE

Andler, D. (1992). Introduction aux sciences cognitives. Paris, Folio.

Arnold, V., P. A. Collier, et al. (2001). "The Impact of Political Pressure On Novice Decision Makers : Are Auditors Qualified To Make the Going Concern Judgments ?" Critical Perspectives of Accounting 12: 323-338.

Bailey, C. D., J. Phillips, et al. (2005). "Does “Political Bias” in the DIT or DIT-2 Threaten Validity in Studies of CPA’s ?" Behavioral Research In Accounting(17).

Bamber, E. M., D. Snowball, et al. (1989). "Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation." Accounting Review 64(2): 285.

Bertin, E. (2004). Réflexion sur la Compétence en Audit. Journée de Recherche AFC-AGRH : les aspects humain du contrôle et de l’audit, IGR-IAE Tours.

Boyd, C. (2004). "The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession." Business Ethics Quarterly 14(3): 377-398.

Brakel, A. (2000). "Professionalism and virtues." Business Ethics : A European Review 9(2): 99-108.

Denzing, N. and Y. Lincoln (1998). Collecting and interpreting qualitative materials. California, Sage publications.

Donnelly, D. P., J. J. Quirin, et al. (2003). "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics." Behavioral Research in Accounting 15: 87.

Dortier, J. (2003). Le Cerveau et la Pensée : la Révolution des Sciences Cognitives. Paris, Editions Sciences Humaines.

Emby, C. and L. D. Etherington (1996). "Performance Evaluation of Auditors : Role Perceptions of Superiors and Subordinates." Auditing : A journal of Practice and Theory.

Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, et al. (1987). "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence." Auditing 7(1): 1.

Herrbach, O. (2001). "Audit quality, auditor behavior and psychological contract." European Accounting Review 10(4): 787-802.

Hogarth, R. M. (1991). "A Perspective on Cognitive Research in Accounting." Accounting Review 66(2): 277-290.

Kletz, P. (1997). L’éthique de l‘Entreprise Peut-elle Constituer un Objectif de Management Pertinent ? HEC Paris. Paris. Thèse de doctorat.

Kohlberg, L. and R. Kramer (1969). Continuities and Discontinuitiers in Childhood and Adult Moral Development, Human Development

Lampe, J. C. and D. W. Finn (1992). "A Model of Auditors' Ethical Decision Processes." Auditing 11: 33-59.

Libby, T. and L. Thorne (2004). "The identification and categorization of auditors'virtues." Business Ethics Quarterly 14(3): 479-498.

Mercier, S. (2004). L'éthique dans les entreprises. Paris, La Découverte.

Norvaez, D. and T. Bock (2002). "Moral Shemas and Tacit Judgment of the Defining Issue Test is Supported by the Cognitive Science." Journal of Moral Education Vol 31(3).

Orsoni, J. (1989). "L'enseignant de Gestion Face à la Morale d'Entreprise." Revue Française de Gestion Juin-Juillet-Août 1989.

Palmrose, Z. (1988). "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality." The Accounting Review(Janvier 1988).

Pincus, K. V. (1991). "Audit Judgment Confindence." Behavioral Research in Accounting 3.

Ponemon, L. A. (1992). "Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study." Contemporary Accounting Research 9(1): 171-189.

Ponemon, L. A. and D. R. L. Gabhart (1990). "Auditor independence judgment : a cogntive developmental model and experimental evidence." Contemporary Accounting Research 7(1): 227-251.

Prat Dit Hauret, C. (2000). L'Indépendance du Commissaire aux Comptes : Cadre Conceptuel et Analyse Empirique. Université de Bordeaux. Bordeaux, Bordeaux. Thèse de doctorat.

Reiter, S. A. and P. F. Williams (2004). "The philosophy and rethoric of auditor independence concepts." Business Ethics Quarterly 14(3): 355-376.

Rest, J. (1973). The hierarchical nature of moral judgment: A study of patterns of comprehension and preference of moral stages', Université du Minnesota.

Rest, J., E. Tunel, et al. (1969). " Level of moral development as a determinant of preference and comprehension of moral judgments made by others." Journal of Persorudtty(37): 225-252.

Richard, C. and A. Vanstraelen (1999). Renewable long-term audit mandates and audit quality : a qualitative and quantitative analysis. 22 European Accounting Association Congress, Bordeaux.

Richards, P. S. and M. L. Davison (1992). "Religious Bias In Moral Development Research : A Psychometric Investigation." Journal For Scientific Study of Religion Vol 31(4): 467-485.

Schnebel, E. and M. A. Bienert (2004). "Implementing Ethics in Business Organizations." Journal of Business Ethics 53: 203-211.

Sweeney, J. T. and D. G. Fisher (1998). "An examination of the validity of a new measure of moral." Behavioral Research in Accounting 10: 138.

Thoma, S. J., D. Navaerz, et al. (1999). "Does Moral Judgement Reduce to Political Attitudes Or Verbal Ability ? Evidence Using the Defining Issues Test." Educational Psychology Review N° 11(4).

Trevino, L. K., K. D. Butterfield, et al. (1998). "the ethical context in organizations : influences on employee attitudes and behaviors." Business Ethics Quarterly 8(3): 447-476.